



Najwyższa Izba Kontroli

Delegatura w Opolu

LOP.410.011.03.2022

Pani Gabriela Lenartowicz
Naczelnik Urzędu Skarbowego w Głubczycach
Ul. Fabryczna 2
48-100 Głubczyce

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

P/22/006 - Działania Krajowej Administracji Skarbowej w celu ograniczenia szarej strefy w Internecie.

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana: Urząd Skarbowy w Głubczycach, ul. Fabryczna 2, 48-100 Głubczyce¹

Kierownik jednostki kontrolowanej: Gabriela Lenartowicz, Naczelnik Urzędu Skarbowego w Głubczycach, od 17 października 2017 r.²

Zakres przedmiotowy kontroli:

1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie.
2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny.

Okres objęty kontrolą: Od 1 stycznia 2021 r. do 30 czerwca 2022 r., z wykorzystaniem dowodów sporządzonych przed lub po tym okresie oraz danych za okresy wcześniejsze lub późniejsze mające bezpośredni związek z badanym zagadnieniem.

Podstawa prawna podjęcia kontroli: Art. 2 ust.1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli³.

¹ Dalej: Urząd lub US.

² Dalej: Naczelnik.

³ Dz. U. z 2022poz.623;dalej:ustawa o NIK

Jednostka prowadząca kontrolę: Najwyższa Izba Kontroli. Delegatura w Opolu

Kontrolerzy:

Jarosław Pałęga, główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli LOP/76/2022 z 28 czerwca 2022 r.

Wojciech Jarzyna, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli LOP/83/2022 z 25 lipca 2022 r.

Agnieszka Broszczak, specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli LOP/78/2022 z 30 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str.1-4)

II. Ocena ogólna⁴ kontrolowanej działalności.

Ocena ogólna:

W Urzędzie identyfikowano podmioty prowadzące niezarejestrowaną działalność gospodarczą w obszarze e-handlu na podstawie zgłoszeń sygnałnych przekazywanych przez podmioty zewnętrzne i organy Krajowej Administracji Skarbowej⁵, jak też na podstawie własnych analiz. Podmioty te obejmowano czynnościami analitycznymi, a w uzasadnionych przypadkach kierowano wnioski o przeprowadzenie kontroli podatkowej. Podczas przeprowadzonych analiz przestrzegano procedur i uregulowań zawartych m. in. w Metodycy postępowań organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet⁶, a objęte badaniem postępowania podatkowe prowadzono zgodnie z przepisami ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa⁷.

Zgodnie z przyjętymi w administracji skarbowej rozwiązaniami organizacyjnymi w Urzędzie powołano konsultantów ds. środowiska elektronicznego. Kontrolowana jednostka dysponowała również sprzętem komputerowym niezbędnym do analizy zasobów sieci Internet oraz posiadała dostęp do narzędzi informatycznych, m.in. baz danych, aplikacji i programów. W Urzędzie nie monitorowano jednakże handlu elektronicznego, co według Naczelnika wynikało bezpośrednio z centralizacji

⁴Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej.

⁵ Dalej: KAS.

⁶ Dokument opracowany w Departamencie Nadzoru nad Kontrolami Krajowej Administracji Skarbowej w styczniu 2021 r. i przekazany do US 15 stycznia 2021 r. Dalej: *Metodyka Postępowań*.

⁷ Dz. U. z 2021 r., poz. 1540.

w wyspecjalizowanych komórkach KAS, zadań związanych z analizą i typowaniem podmiotów, w których mogą występować nieprawidłowości w zakresie e-handlu.

III. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁸ kontrolowanej działalności

1. Monitorowanie handlu elektronicznego oraz identyfikowanie podmiotów działających w szarej strefie

1. W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) w Urzędzie obowiązywały następujące procedury dotyczące monitorowania sieci Internet, analizy ryzyka i identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu:

- Metodyka Postępowań;
- Mały Poradnik Narzędzi OSINT⁹
- Polityka Zarządzania Procesem Analitycznym w Krajowej Administracji Skarbowej¹⁰;
- Opracowanie analityczne sporządzone przez Wydział Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum KAS w Opolu w zakresie sprzedaży wyrobów jubilerskich¹¹.

Naczelnik nie opracowała własnych wewnętrznych procedur dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Urząd nie otrzymał również dodatkowych wytycznych i zaleceń dotyczących monitorowania sieci Internet oraz identyfikowania podatników dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu w związku z przyspieszeniem w latach 2020-2022 rozwoju handlu internetowego, na co wpłynęła epidemia COVID-19.

(akta kontroli str.15-16)

Naczelnik wyjaśniła, że przekazane do US metodyki były niezwykle przydatne. Rolą każdego dokumentu jest przybliżenie pracownikom zagadnień w nich zawartych.

Otrzymane metodyki, tak jak i inne instrukcje pełnią rolę wskazówek dla ich

⁸ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach działań kontrolnych.

⁹ Dokument opracowany przez Wydział Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Cybercentrum w Opolu i przekazany do US 13 kwietnia 2021 r.

¹⁰ Dokument opracowany w Departamencie Analiz Ministerstwa Finansów w kwietniu 2019 r. i przekazany do US 11 maja 2019 r. Dalej: Polityka Zarządzania

¹¹ Przekazane do US 8 listopada 2021 r.

użytkowników. Przedstawiają zakres działania, obszar, sposób działania, dostępne narzędzia, czyli wskazówki jakiego rodzaju czynności są możliwe do wykonania, jakie analizy i jak z nich efektywnie korzystać. Metodyka w swoim założeniu zawiera przydatny ustandaryzowany wzór metod analiz i działań w obszarze e-handlu, wskazuje podejście do rozwiązania problemów. Zawiera modelowy opis stosowania mechanizmów nieuczciwych podatników w celu popełnienia oszustw działając w tzw. szarej strefie. Wobec takich podmiotów dokonujących nieuczciwego obrotu za pośrednictwem sieci Internet Ministerstwo Finansów podjęło decyzję, aby opracować, ujednotwić i wdrożyć Metodykę postępowań organów krajowej administracji skarbowej, aby przeciwdziałać takim oszustwom podatkowym. Pracownicy zapoznali się z tym opracowaniem w celu poszerzenia wiedzy w prowadzonych czynnościach zarówno w kontroli podatkowej, jak też w czynnościach analitycznych i sprawdzających. Naczelnik wyjaśniła też, że nie ma dowodów pozwalających stwierdzić, że przekazane metodyki skutecznie służą celom monitorowania podmiotów w sieci Internet, ponieważ zadanie to zostało scentralizowane w KAS i delegowane do Cybercentrum. Zdaniem Naczelnik, dokumenty, które zawierają wskazówki, rodzaje czynności oraz kierunki do podjęcia działań, są cenne dla każdego pracownika, który wykonuje dane zadanie nie tylko poszerzają ogólną wiedzę, ale doprecyzowują, jakie czynności za pomocą jakich narzędzi można prowadzić. Podkreślam, że typowanie podmiotów z sieci Internet budzących wątpliwości, co do prawidłowego stosowania przepisów prawa podatkowego nie jest realizowane w Urzędzie. Otrzymując wyniki typowanych podmiotów prowadzimy dalsze analizy własne wobec podmiotów, które uprawdopodobniły i potwierdziły trafność typowań.

(akta kontroli str. 234-235)

W obowiązującym w latach 2021-2022 (do 30 czerwca) Regulaminie organizacyjnym zadania polegające na monitorowaniu obszarów ryzyka w handlu elektronicznym oraz identyfikowaniu podmiotów działających w szarej strefie nie zostały przypisane żadnej komórce organizacyjnej Urzędu. Naczelnik wyjaśniła, że analizą podmiotów prowadzących e-handel zajmowali się pracownicy działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej. Zasoby sieci Internet są monitorowane wyłącznie przez Cybercentrum w Opolskim Urzędzie Celno-Skarbowym jako zadanie centralne, a ich wyniki mogą być przesłane w celu analizy i działania na konkretnym podmiocie. Pracownicy Urzędu analizowali zawsze konkretny podmiot na

podstawie informacji o danym podmiocie z Cybercentrum lub na podstawie otrzymanych innych informacji.

(akta kontroli str.16-17, 109-233)

Komunikatem nr 4/2021 z 31 grudnia 2021 r. Naczelnik wyznaczyła dwóch pracowników Urzędu do pełnienia roli konsultantów ds. środowiska elektronicznego, będących jednocześnie pracownikami Działu Czynności Analitycznych i Sprawdzających oraz Identyfikacji i Rejestracji Podatkowej.

Do konsultantów należało wykonywanie zadań w zakresie pozyskiwania danych jawnoźródłowych z zasobów Internetu oraz współpraca z Cybercentrum.

(akta kontroli str. 316)

W dniach od 27 do 28 stycznia 2022 r. konsultanci zostali przeszkoleni w formie webinarium. Przedmiotem szkolenia była metodyka prowadzenia analizy internetowej, obejmująca m.in.:

- a) metody prowadzenia analizy przeglądarek internetowych;
- b) rodzaje i funkcje przeglądarek oraz informacje w nich zawarte;
- c) usługi internetowe WHOIS¹², DNS¹³, PING¹⁴;
- d) sposoby wyszukiwania informacji w Internecie (bazy NIP, bazy firm, szukanie danych kontaktowych, analiza linków oraz aktywność w serwisach społecznościowych).

(akta kontroli str. 16-17, 235-236, 248-253, 384)

Konsultanci nie realizowali zadań w zakresie monitorowania e handlu i identyfikowania podmiotów działających w szarej strefie. Zgodnie z wyjaśnieniem Naczelnik, do prowadzenia takich działań wyznaczone jest Cybercentrum, a działania konsultantów ds. środowiska elektronicznego polegają na wspieraniu czynności prowadzonych już w stosunku do zidentyfikowanych podmiotów działających w e-handlu (...). Przyjęte rozwiązanie jest najbardziej słuszne i potrzebne w bieżącej pracy.

(akta kontroli str. 316-324, 435-438)

Urząd Skarbowy nie otrzymał nowego sprzętu komputerowego, aplikacji ani oprogramowania w związku z powołaniem konsultantów do środowiska elektronicznego. Zdaniem Naczelnik Ministerstwo Finansów, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu oraz Centrum Informatyki Resortu Finansów zapewniają pracownikom Urzędu sprzęt oraz dostęp do baz danych i systemów informatycznych

¹² Ogólnodostępna baza danych o domenach internetowych oraz ich właścicielach.

¹³ System Nazw Domen.

¹⁴ Polecenie służące do diagnozowania połączeń w Internecie.

(system PoltaxPlus, Polstax2BPlus, SeRce¹⁵.Ogniwo, Wro-System¹⁶, bazy DWP¹⁷, CZM/CRCM¹⁸, CEPIK¹⁹, aplikacja e-ORUS), w zakresie niezbędnym do prowadzenia czynności służbowych, w tym również w sferze e-handlu.

(akta kontroli str. 237)

Pracownicy Urzędu nie wykonywali zadań związanych z identyfikacją i monitorowaniem e-handlu, gdyż były one realizowane przez Cybercentrum. Naczelnik nie przekazywała informacji oraz nie wnioskowała do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej lub Ministerstwa Finansów o rozszerzenie klasyfikacji PKD w celu odrębnego rejestrowania i skutecznego identyfikowania podmiotów dokonujących transakcji za pośrednictwem Internetu. W złożonych wyjaśnieniach stwierdziła, że Podatnicy mogą ten rodzaj działalności gospodarczej zgłaszać, ponieważ został on wymieniony pod kodem - PKD 47.91 - Sprzedaż detaliczna prowadzona przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet. Moim zdaniem problemem nie jest identyfikowanie rodzaju działalności, lecz anonimowość osób, czy brak dostępów do danych historycznych, a które można modyfikować w sieci, co zaburza faktyczny obraz działalności podmiotów. Każde ogłoszenie ofert w sieci nawet cywilne winno być identyfikowalne przez założone konto na platformach możliwych do identyfikowania osoby numerem PESEL.

(akta kontroli str. 237)

W centralnym rejestrze ryzyka określone zostały ogólne ryzyka, które miały zastosowanie również do e-handlu. Obejmowały one: 1) wykazywanie podstawy opodatkowania w nieprawidłowej wysokości; 2) zastosowanie niewłaściwej stawki opodatkowania; 3) prowadzenie niezarejestrowanej działalności gospodarczej; 4) prowadzenie działalności gospodarczej w okresie zawieszenia; 5) nieskładanie deklaracji; 6) składanie deklaracji po terminie; 7) nieprawidłowości związane z użytkowaniem kas rejestrujących; 8) wadliwe prowadzenie ksiąg.

(akta kontroli str. 385)

W okresie objętym kontrolą w Urzędzie nie zostały zidentyfikowane nowe obszary z zakresu e-handlu, a tym samym nie wnioskowano do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu o ujęcie ich w centralnych rejestrach ryzyka. Nie zidentyfikowano również nowych obszarów podwyższonego ryzyka występowania nieprawidłowości w e-handlu.

¹⁵ System Rejestracji Centralnej.

¹⁶ System informatyczny wspierający działania KAS w zakresie poboru, analizy i przetwarzania JPK.

¹⁷ Dochody i Wydatki Podatnika.

¹⁸ Czynności Majątkowe/Centralny Rejestr Czynności Majątkowych

¹⁹ Centralna Ewidencja Pojazdów i Kierowców.

(akta kontroli str. 243)

W Urzędzie nie zidentyfikowano mechanizmów unikania lub uchylania się od opodatkowania w czasie epidemii. W latach 2021-2011 (do czerwca) Urząd nie otrzymał z Departamentu Analiz w Ministerstwie Finansów raportu w sprawie identyfikacji podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji²⁰.

(akta kontroli str. 244)

W Urzędzie, w okresie objętym kontrolą zidentyfikowano siedem podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w zakresie e-handlu, z tego:

- a. pięć w 2021 r.²¹, na podstawie trzech różnych źródeł informacji, tj. trzech donosów²², dwóch informacji przekazanych przez Izbę Administracji Skarbowej²³ w Opolu²⁴ oraz jednej analizy własnej; podmioty te objęto czynnościami analitycznymi;
- b. dwa w I półroczu 2022 r. na podstawie informacji przekazanej przez IAS w Opolu²⁵ oraz analizy własnej; oba podmioty objęto czynnościami analitycznymi.

(akta kontroli str.255, 261-283)

Na podstawie ośmiu²⁶ analiz podmiotów podejrzanych o uchylanie się od obowiązków podatkowych w e-handlu, przeprowadzonych w US w latach 2021-2022 (I półrocze) stwierdzono, że opisane poniżej czynności analityczne prowadzone na podstawie trzech informacji zewnętrznych²⁷ zakończono przed przekazaniem do US Metodyki

²⁰ Departament Analiz w Ministerstwie Finansów opracował algorytm identyfikacji podmiotów dokonujących sprzedaży na rynku e-commerce. W jego efekcie wdrożony został cykliczny raport, którego celem jest identyfikacja podatników, którzy nie dokonują rejestracji sprzedaży w kasach fiskalnych, nie deklarują sprzedaży, bądź unikają opodatkowania części sprzedaży, poprzez deklarowanie przychodów w wysokościach nieodpowiadających faktycznym wartościom dokonanych transakcji. Za I półrocze 2021 r. wytypowano 32 podmioty, które nie dokonały rejestracji do celów podatku VAT oraz 106 podmiotów, które zaniżyły obroty.

²¹ W I półroczu 2021 r. zidentyfikowano cztery podmioty, a w II półroczu 2021 r. jeden taki podmiot.

²² Dwa donosy dotyczyły jednego podmiotu.

²³ Dalej: IAS.

²⁴ Jedna informacja pochodziła z Izby Administracji Skarbowej w Gdańsku z Centrum Kompetencyjnego Nieujawnionych Źródeł Przychodów, z druga pochodziła z Wydziału Cybercentrum Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego.

²⁵ Informacja pochodziła z Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Celno-Skarbowego.

²⁶ Osiem spraw dotyczących siedmiu podmiotów, z tego dwie sprawy dotyczące dwóch podmiotów z I półrocza 2022 r.

²⁷ Sprawy 1603-SKA.4020.1.1.2021; 1603-SKA.4020.1.2.2021; 1603-SKA.4020.39.2020

Postępowań. W konsekwencji wytyczne zawarte w tym dokumencie nie były stosowane w tych sprawach.

(akta kontroli str. 25, 270-275, 278-280)

W odniesieniu do sprawy 1603-SKA.4020.39.2020 przeprowadzona analiza na podstawie informacji zewnętrznej (donosu przekazanego przez Policję), skutkowałą sporządzeniem wniosku o przeprowadzenie kontroli²⁸. W przypadku spraw 1603-SKA.4020.1.1.2021 oraz 1603-SKA.4020.1.2.2021, które dotyczyły jednego podatnika, po przeprowadzonej analizie stwierdzono, że w bazie danych POLTAX figurują dwie osoby o tym samym imieniu i nazwisku. Ustalono ponadto na podstawie informacji sygnałnych, że opisana sytuacja świadczy o oszustwie i wyłudzeniu zapłaty za towar²⁹, którego nie dostarczono. W związku z niską szkodliwością czynu³⁰ sprawy te zakończono 14 stycznia 2021 r. z adnotacją ad akta, nie podejmując dalszych działań.

(akta kontroli str. 270-275, 354-374)

Naczelnik wyjaśniła: W toku czynności analitycznych nie ustalono danych identyfikujących osoby, wobec których kierowane były zarzuty wskazane w doniesieniach. We właściwości naszego Urzędu są dwie osoby o tym samym imieniu i nazwisku, jedna z osób nie miała zarejestrowanej działalności gospodarczej, natomiast druga prowadziła działalność w zakresie - roboty budowlane związane ze wznoszeniem budynków. Z rozmowy przeprowadzonej ze wskazanym w ogłoszeniu numerem telefonu jako potencjalny klient dowiedzieliśmy się, że to pomyłka, a z informacji pozyskanych z donosów nie sposób było ustalić ani osoby ani innych danych identyfikujących. Z racji tego, że jesteśmy terenem rolniczym, wiele osób jako rolnicy ryczałtowi prowadzą zwolnioną z opodatkowania sprzedaż własnych produktów rolnych nieprzetworzonych, co nie nosi znamion działalności gospodarczej i konieczności rejestrowania jej w CEiDG. Dlatego oba doniesienia analizowane były przez pryzmat specyfiki naszego regionu. Z doniesień wynika, że do transakcji nie doszło, ponieważ informatorzy zapłacili za towar, ale go nie otrzymali. Przypuszczamy, że oferta zamieszczona na facebooku stworzona była fikcyjnie. Ponadto kwoty należności, które zostały zapłacone za czosnek były znikomej szkodliwości i z punktu widzenia naszego urzędu brak było ekonomicznego uzasadnienia prowadzenia

²⁸ Po przeprowadzeniu nabyć sprawdzających nie potwierdzono aby podatnik prowadził działalność w zakresie handlu odzieżą i perfum. Z uwagi na brak możliwości odzyskania ogłoszeń w formie relacji dostępnych jedynie przez 24h oraz z uwagi na brak materiału dowodowego odstąpiono od przeprowadzenia kontroli na podstawie złożonego wniosku.

²⁹ Zakup czosnku.

³⁰ W pierwszym przypadku wyłudzona kwota wyniosła 103 zł, a w drugim przypadku 270 zł.

dalszych czynności sprawdzających czy też kontroli podatkowej. Zgodnie z wytycznymi kontrolę podatkową powinniśmy wszczynać, gdy potencjalne, szacowane uszczuplenie stanowić będzie co najmniej 3 000 zł. Biorąc pod uwagę wskazane wyżej przesłanki, odstąpiliśmy od dalszych czynności. Z współpracy z Policją dotychczasowa praktyka wskazywała, aby ważyć sprawy, nakład pracy w odniesieniu do potencjalnej szkody. Niemniej jednak informacje te przekazaliśmy do Policji w dniu dzisiejszym. Nie uczyniliśmy tego dotychczas, ponieważ we wcześniejszych sprawach przekazywanych na Policję w podobnych kwotach sprawy umarzano i nie były podejmowane czynności wyjaśniające z uwagi na znikomą szkodliwość czynu. Nadmienić należy, że Prokuratura może zlecić pod swoim nadzorem prowadzenie dochodzenia lub przeprowadzenie czynności ustalających kwotę uszczuplenia podatku w przypadkach podejrzenia przestępstwa skarbowego (...).

(akta kontroli str. 375-381)

W pozostałych przypadkach analizy przeprowadzono zgodnie z wytycznymi wskazanymi w Metodocyce postępowań. W toku prowadzonych analiz pracownicy US korzystali m.in. z danych zawartych w Jednolitym Pliku Kontrolnym³¹, STIR³², aplikacji WRO-System, Aplikacji Dochody i Wydatki Podatników (DWP), aplikacji Czynności Majątkowe (CZM)³³, Scentralizowanym Systemie Poboru (SSP0, Centralnej Ewidencji Kas Rejestrujących, Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej (CEIDG) oraz Centralnej Ewidencji Pojazdów i Kierowców (EPIK). W wyniku przeprowadzonych czynności analitycznych w jednym przypadku skierowany został wniosek do kontroli podatkowej³⁴, a w pozostałych pięciu nie stwierdzono prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej lub zaniżania przychodów.

W przypadkach tych nie podejmowano czynności sprawdzających oraz nie kierowano wniosków o kontrole podatkową.

(akta kontroli str. 261-269, 276-277, 280-283, 436)

W okresie objętym kontrolą, przeprowadzone w Urzędzie analizy nie obejmowały operatorów interfejsów elektronicznych, którzy ułatwiali dokonanie dostaw do konsumentów w UE towarów sprzedawanych przez tzw. dostawców bazowych, którzy prowadzą handel przy pomocy platform cyfrowych. Naczelnik wyjaśniła, że Cybercentrum nie zidentyfikowało na naszym terenie takich podmiotów oraz, że

³¹ Dalej: JPK.

³² System Teleinformatyczny Izby Rozliczeniowej.

³³ Obecnie Centralny Rejestr Czynności Majątkowych (CRCM).

³⁴ Sprawa 1603-SKA.4020.2.27.2021 przeprowadzona na podstawie analizy własnej. Do dnia kontroli NIK kontrola podatkowa nie została zakończona.

w okresie objętym kontrolą, nie zostały złożone aktualizacje VAT-R związane z zarządzaniem interfejsami elektronicznymi, gdyż we właściwości terytorialnej Urzędu nie ma podatników prowadzących taką działalność gospodarczą.

(akta kontroli str. 245)

W trakcie analiz podmiotów prowadzących działalność handlową w Internecie, Urząd nie zwracał się do Cybercentrum z prośbą o pomoc w przeprowadzeniu analizy aktywności internetowej konkretnych podatników. Czynności analityczne, których podstawą były informacje własne lub informacje zewnętrzne pozyskane od podmiotów spoza KAS, przeprowadzano we własnym zakresie.

(akta kontroli str. 261-283)

Zidentyfikowane podmioty dokonujące transakcji za pośrednictwem Internetu ewidencjonowane były w systemie E-HA2, a następnie cyklicznie importowane do dostępnej dla wszystkich jednostek KAS, działającej centralnie Bazy Podmiotów Szczególnych³⁵ (do tablicy T-15 Koordynacja analizy „nicków”). W odniesieniu do danych umieszczanych w BPS w tablicy T-15 Naczelnik wyjaśniła, że dane umieszczone w tej bazie weryfikowano cyklicznie, wpisy dokonane na obszarze województwa (co tydzień lub co dwa tygodnie). W zakresie umieszczania w BPS danych o zidentyfikowanych „nickach” korzystano z „Instrukcji korzystania z bazy podmiotów szczególnych”, która stanowi załącznik do Zarządzenia Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu nr 62/15 z 10 kwietnia 2015 r. Nie zidentyfikowano żadnych problemów dotyczących korzystania z danych zamieszczonych w tej bazie. Z własnej inicjatywy nie dokonano wpisów w T-15, ponieważ w toku prowadzonych analiz i czynności sprawdzających nie zidentyfikowano danych, które mogłyby zostać ujęte w tej tabeli.

(akta kontroli str. 382-438)

Stwierdzone prawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Urząd identyfikował podmioty działające w szarej strefie w obszarze e-handlu na podstawie zgłoszeń sygnałnych oraz własnej analizy, a także podjął wobec

³⁵ Dalej: BPS.

zidentyfikowanych podmiotów dalsze czynności weryfikacyjne. Podczas przeprowadzonych analiz przestrzegano procedur i uregulowań zawartych w Metodocyce Postępowania. Zgodnie z przyjętymi w KAS rozwiązaniami organizacyjnymi powołano też konsultantów ds. środowiska elektronicznego.

2. Egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów prowadzących handel elektroniczny

Opis stanu faktycznego

W latach 2021-2022 (do 30 czerwca) w Urzędzie obowiązywały następujące procedury i wytyczne w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych:

- a) Metodyka Postępowań;
- b) Mały Poradnik Narzędzi OSINT;
- c) Wytyczne do czynności sprawdzających³⁶.

Naczelnik wyjaśniła, że w Urzędzie nie opracowano i nie wdrożono własnych wewnętrznych procedur dotyczących egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, w tym w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowych i postępowań podatkowych. Wyjaśniła również, że w związku z przyspieszeniem rozwoju handlu elektronicznego, spowodowanego wybuchem epidemii COVID-19, Urząd nie otrzymał dodatkowych wytycznych lub zaleceń dotyczących podejmowania działań wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

(akta kontroli str. 245, 435-438)

W latach 2021-2022 (I półrocze) Urząd podejmował działania w związku z przekazanymi wynikami analiz w ramach ponadregionalnych akcji prowadzonych przez jednostki KAS. I tak:

- a) przeprowadzono czynności analityczne w ramach zadania zleconego przez Referat Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej w Środowisku Elektronicznym Urzędu Celno-Skarbowego w Toruniu pn. „FACEBOOK. Kanały sprzedażowe”; w wyniku działań nie ustalono niezaewidencjonowanej sprzedaży;

³⁶ Z maja 2017 r. oraz września 2021 r.

- b) przeprowadzono czynności analityczne w ramach zadania zleconego przez Cybercentrum pn. „Sprzedaż wyrobów jubilerskich z metali szlachetnych lub z udziałem tych metali w kontekście art. 113 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług”; w wyniku działań nie ustalono niezaewidencjonowanej sprzedaży;
- c) przeprowadzono pogłębioną analizę w ramach zadania zleconego przez Izbę Administracji Skarbowej w Gdańsku - Centrum Kompetencyjne Nieujawnionych Źródeł Przychodów w ramach kryterium „CEPIK-LAWETY”, którą zakończono wynikiem negatywnym.

(akta kontroli str. 245-246, 435-436)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd czynności sprawdzających w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła: 1 620 w 2020 r., 1 571 w 2021 r. (w tym 727 w I półroczu 2021 r.) i 305 czynności w I półroczu 2022 r. Ujawnione w ich wyniku kwoty uszczupień wynosiły odpowiednio: 1 662,0 tys. zł w 2020 r., 1 659,4 tys. zł w 2021 r. (w tym 653,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 572,1 tys. zł w I półroczu 2022 r. Spośród ww. czynności, wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych m. in. za pośrednictwem Internetu, przeprowadzono: sześć w 2020 r., 20 w 2021 r. (w tym 10 w I półroczu 2021 r.) i trzy w I półroczu 2022 r., a ujawnione kwoty uszczupień wyniosły 5,0 tys. zł w 2021 r.³⁷ (w tym 3,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 2,8 tys. zł w I półroczu 2022 r.

(akta kontroli str. 256)

Naczelnik wyjaśniła, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających w podmiotach, które w PKD mają zgłoszony handel za pośrednictwem serwisów internetowych, najczęściej występujące nieprawidłowości ujawniano w oparciu o raporty z WRO-SYSTEMU o niezgodnościach występujących w rozliczeniach między deklaracją VAT a plikiem JPK. Błędy polegały również na nieprawidłowym uzupełnianiu ewidencji JPK_VAT, na wprowadzeniu niewłaściwej nazwy kontrahenta lub jego numeru NIP, lub też niewykazaniu faktury sprzedaży przez naszych podatników.

(akta kontroli str. 246)

W latach 2021 - 2022 (I półrocze) przeprowadzono 23 czynności sprawdzające³⁸ wobec podmiotów, które jako działalność gospodarczą wskazały m.in. sprzedaż detaliczną

³⁷ W 2020 r. nie ujawniono żadnych kwot uszczupień.

³⁸ 1603-SKA.4033.1.64.2021; 1603-SKA.4033.1.61.2021; 1603-SKA.4033.1.1.2021; 1603-SKA.4033.1.59.2021; 1603-SKA.4033.1.11.2021; 1603-SKA.4033.1.24.2021; 1603-SKA.4033.1.45.2021; 1603-SKA.4033.1.45.2021.24; 1603-SKA.4033.458.2020; 1603-SKA.4033.506.2020; 1603-SKA.4033.1.67.2021; 1603-SKA.4033.1.32.2021; 1603-SKA.4033.3.9.2022; 1603-SKA.4033.2.22.2022;

prowadzoną przez domy sprzedaży wysyłkowej lub Internet. W 18 przypadkach działalność taka była działalnością przeważającą tych podatników. W żadnym z ww. spraw Urząd nie stosował zasad określonych w Metodyce postępowania.

(akta kontroli str. 352-353)

Naczelnik wyjaśniła: w żadnej ze spraw nie zastosowano Metodyki postępowania organów krajowej administracji skarbowej wobec podmiotów dokonujących obrotu za pośrednictwem sieci Internet ponieważ prowadzone czynności były czynnościami tzw. celowanymi w dany obszar nieprawidłowości. Część z czynności sprawdzających dotyczyła rozbieżności i nieprawidłowości wskazywanych w raportach z WRO-SYSTEM, nieprawidłowości polegały m. in. na błędnym zapisie faktury w pliku JPK_VAT (nr kontrahenta, data faktury, kwota z faktury), nieujęciu faktury w pliku JPK-VAT. Niektóre czynności prowadzone były stricte w danym obszarze nieprawidłowości: np. ulga za złe długi, weryfikacja nabycia środka trwałego i jego finansowania, z którego wynikał zwrot VAT, weryfikacja nadpłaty ze złożonej korekty deklaracji VAT. Prowadząc ww. czynności sprawdzające stosowano się do zasad określonych w dokumentach: Czynności sprawdzające z maja 2017 roku oraz Wytyczne do czynności sprawdzających w września 2021 roku. Procedura postępowania w toku czynności sprawdzających określona w wytycznych do czynności sprawdzających w niektórych punktach zawiera elementy wskazane w Metodyce. Jednak zgodnie z informacją wskazaną w Metodyce, zawiera ona schemat postępowania dla podmiotów uchylających się od wypełniania obowiązków podatkowych w e-handlu, w których podejrzewamy lub już zidentyfikowaliśmy ryzyko polegające na oszustwie prowadzącym do wyłudzeń skarbowych. W prowadzonych czynnościach nie zidentyfikowaliśmy wskazanego wyżej ryzyka, błędy popełniane przez podatników wynikały głównie z działań niezamierzonych (polegały na błędnych zapisach w ewidencjach VAT). W związku z tym, że w toku prowadzonych czynności sprawdzających nie zidentyfikowaliśmy ryzyka popełniania oszustw w celu wyłudzenia należności Skarbu Państwa w e-handlu, nie stosowaliśmy Metodyki. W badanym okresie nie prowadziliśmy czynności sprawdzających z wykorzystaniem Metodyki, ponieważ nie stwierdziliśmy, aby w analizowanych podmiotach wystąpiło ryzyko oszustwa w zakresie prowadzenia działalności w e-handlu, w których procedura

1603-SKA.4033.1.55.2021.12; 1603-SKA.4033.1.55.2021.81; 1603-SKA.4033.3.38.2022; 1603-SKA.4033.1.27.2021.44; 1603-SKA.4033.1.27.2021.108; 1603-SKA.4033.1.29.2021; 1603-SKA.4033.4.40.2021; 1603-SKA.4033.2.9.2021.1; 1603-SKA.4033.404.2021.

czynności sprawdzających byłaby wystarczająca do rzetelnego zgromadzenia materiałów i dokumentów w sprawie. W wyniku prowadzonych analiz skierowaliśmy sprawę do kontroli podatkowej, gdyż mamy możliwość w oparciu o zebrane informacje po przeprowadzonej analizie, skierować sprawę do dalszego prowadzenia w ramach jednej z procedur: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. O wyborze odpowiedniej procedury decydują materiały, o które jeszcze powinny być uzupełnione dokumenty, aby prowadzić niezgodne z prawem działanie podatnika.

(akta kontroli str.311-315)

W poszczególnych latach liczba przeprowadzonych przez Urząd kontroli podatkowych w zakresie podatku VAT, CIT i PIT wyniosła: 23 w 2020 r., 21 w 2021 r. (w tym siedem w I półroczu 2021 r.) i 14 w I półroczu 2022 r. W ich wyniku ujawniono następujące kwoty uszczupień: 451,7 tys. zł w 2020 r., 1 602,5 tys. zł w 2021 r. (w tym 1 087,6 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 3 317,0 tys. zł w I półroczu 2022 r. W 2020 r. tylko w przypadku dwóch spośród 23 przeprowadzonych kontroli nie stwierdzono nieprawidłowości, natomiast w następnych latach każdorazowo ustalane były nieprawidłowości. W okresie objętym kontrolą Urząd nie przeprowadził kontroli podatkowych podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu³⁹.

Naczelnik, w sprawie przyczyn braku prowadzenia takich kontroli wyjaśniła, że Urzędowi nie przekazano do analiz lub kontroli takich podmiotów, u których zasadne byłoby wszczęcie kontroli podatkowej.

Po 1 lipca 2021 r.⁴⁰ Urząd nie przeprowadził również kontroli podmiotów zajmujących się zarządzaniem interfejsami elektronicznymi.

(akta kontroli str.246-247, 257-258, 284-302)

W poszczególnych latach liczba decyzji wydanych przez naczelnika Urzędu dotyczących VAT, CIT i PIT wyniosła: 20 w 2020 r., 48 w 2021 r. (w tym 17 w I półroczu 2021 r.) i 42 w I półroczu 2022 r. Kwoty dodatkowych ustaleń wynikających z tych

³⁹ W okresie objętym kontrolą rozpoczęto jedną kontrolę podatkową na podstawie wniosku po przeprowadzonej analizie, która do dnia kontroli NIK nie została zakończona.

⁴⁰ Obowiązujący od 1 lipca 2021 r. wzór zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R zawiera w części C.1. („Okoliczności określające obowiązek podatkowy”) dwa pola, które powinni zaznaczyć, zobligowani w Polsce do złożenia bądź aktualizacji zgłoszenia rejestracyjnego VAT-R , operatorzy interfejsu elektronicznego, którzy będą ułatwiać (ułatwiają) :a) dostawy towarów , o których mowa w art. 7a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. z 2021 r. poz.685 ze zm.(pole nr 37);b)dostawy towarów lub świadczenia usług , o których mowa w art. 109 b ust. 1 ww. ustawy (pole 38).

decyzji wyniosły natomiast: 676,1 tys. zł w 2020 r., 937,0 tys. zł w 2021 r. (w tym 705, 0 tys. zł w I półroczu 2021 r.) i 228 tys. zł w I półroczu 2022 r.

W latach 2021 - 2022 (do 30 czerwca) Naczelnik wydała dwie decyzje w zakresie podatku VAT, CIT i PIT podmiotom dokonującym transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu (obie decyzje wydane zostały w 2021 r.⁴¹) na łączną kwotę 5,0 tys. zł. W wyniku analizy dokumentacji tych postępowań stwierdzono, że postępowania prowadzono prawidłowo, a w szczególności :1) postępowania zakończyły się w terminie określonym w art. 139 § 1 Ordynacji podatkowej; 2) podatnikowi zapewniono czynny udział w postępowaniu; 3) przed wydaniem decyzji wyznaczono podatnikowi siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału. Od ww. decyzji nie wniesiono odwołań.

(akta kontroli str.259, 284-310)

W ocenie Naczelnik⁴², barierami utrudniającymi egzekwowanie obowiązków podatkowych⁴³ od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, mogą być obowiązujące przepisy pozwalające na anonimowość podmiotów, bezgotówkowe rozliczanie podatników w sieci, co wiąże się z problemami związanymi z zebraniem materiałów dowodowych i egzekwowaniem obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu. Jako propozycje zmian, mających przyczynić się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu, Naczelnik wskazała obowiązkowe rejestrowanie e-handlu i e-usług poprzez najpierw rejestrację działalności, a następnie ewidencjonowanie faktur specjalnie oznaczonych jako zaewidencjonowany e-handel. Podmioty i ich numery faktur z transakcji mogłyby być weryfikowalne tak jak podmioty istniejące w tzw. „białej liście”. Płatności dokonywane w jednym systemie dedykowanym dla działań handlowych w Internecie. System ewidencji faktur mógłby sygnalizować powstanie obowiązku podatkowego, który obowiązkowo winien być też potwierdzany zapoznaniem się podmiotu z jego treścią. Wszystkie inne zgłaszane oferty winny być z dopiskiem ostrzeżenie o próbie popełnienia oszustwa i ostrzegać o konsekwencjach. Podmioty, które twierdzą, że proponują incydentalne oferty, dopóki nie otrzymają ostrzeżenia

⁴¹ Na podstawie wyników kontroli przeprowadzonych i zakończonych w 2020 r.

⁴² W odpowiedzi na pytanie, jakie bariery utrudniały, w okresie objętym kontrolą, egzekwowanie obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu oraz jakie należałoby wprowadzić zmiany mogące przyczynić się do poprawy skuteczności egzekwowania obowiązków podatkowych od podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu.

⁴³ W okresie objętym kontrolą.

o powstaniu obowiązku podatkowego mogą działać incydentalnie. Takie ostrzeżenie automatycznie winno się pojawić w systemie widocznym w urzędzie skarbowym bądź w Cybercentrum. Podmioty i ich transakcje w sieci, winny być weryfikowalne, a przepisy prawne chroniące przed ujawnieniem tajemnicy handlowej czy naruszenie konkurencyjności zawierać wyjątki dotyczące e-handlu.

(akta kontroli str. 236)

Stwierdzone nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie nie stwierdzono nieprawidłowości.

Ocena cząstkowa

Pracownicy kontrolowanej jednostki dokonywali weryfikacji prawidłowości rozliczeń podatkowych podmiotów wskazywanych przez jednostki KAS. Z uwagi na brak zidentyfikowanego ryzyka zaniżania przychodów z tytułu prowadzonej działalności lub prowadzenia niezarejestrowanej działalności gospodarczej, podejmowane czynności sprawdzające wobec podmiotów dokonujących transakcji handlowych za pośrednictwem Internetu ograniczały się do badania zasadności składanych wniosków o zwrot podatku, jak też miały na celu skorygowanie przez podatników błędów w składanych deklaracjach. Postępowania podatkowe wobec podmiotów prowadzących ww. działalność prowadzone były zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

IV. Uwagi i wnioski

W związku z niestwierdzeniem nieprawidłowości Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag i wniosków.

V. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach, jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do Dyrektora Delegatury NIK w Opolu. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Opole, 30 września 2022 r.

Podpisy:

Kontrolerzy

Jarosław Pałęga, główny specjalista kontroli państwowej

Wojciech Jarzyna, specjalista kontroli państwowej

Agnieszka Broszczak, specjalista kontroli państwowej

Podpis i pieczęć

Najwyższa Izba Kontroli Delegatura w Opolu Dyrektor Iwona Zyman